Deutscher Bundestag
8. Wahlperiode

Drucksache 8/4157
(zu Drucksache 8/4141)

10. 06. 80

Sachgebiet 611

Bericht

des Finanzausschusses (7. Ausschuß)

zu dem von der Bundesregierung eingebrachten

Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Einkommensteuergesetzes, des Körperschaftsteuergesetzes und anderer Gesetze — Drucksachen 8/3648, 8/4141 —

Bericht der Abgeordneten Dr. Spöri und Dr. Kreile

I. Allgemeines

Der Gesetzentwurf — Drucksache 8/3648 — wurde in der 203. Sitzung des Deutschen Bundestages am 28. Februar 1980 an den Finanzausschuß federführend, an den Ausschuß für Wirtschaft mitberatend und an den Haushaltsausschuß mitberatend und gemäß § 96 GO überwiesen. Der Ausschuß für Wirtschaft hat dem Gesetzentwurf zugestimmt, jedoch um Prüfung gebeten, ob die Verlustausgleichsmöglichkeiten nach dem in das Einkommensteuergesetz neu eingefügten § 15 a in der Weise erweitert werden können, daß ein Kommanditist den ihm zuzurechnenden Verlust der Kommanditgesellschaft auch bis zur Höhe zusätzlicher Mittel mit seinen sonstigen Einkünften ausgleichen kann, die er der Gesellschaft über seine bisherige Beteiligung hinaus zuführt. Über ein mitberatendes Votum des Haushaltsausschusses würde besonders berichtet, falls es von den Vorschlägen des federführenden Ausschusses abweichen sollte.

Die Regierungsvorlage hat sich die Lösung von vier Problemen zum Ziel gesetzt:

1. Insbesondere im letzten Jahrzehnt wurden Konstruktionen entwickelt, die Gestaltungsmöglichkeiten des Steuerrechts in der Weise ausnützten, daß bei relativ geringem Kapitaleinsatz und hoher Fremdfinanzierung Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten möglichst weitgehend vorverlagert werden mit der Folge, daß über hohe den Kapitaleinsatz übersteigende Verlustzuweisungen der ersten Jahre Steuern in einem Umfang erspart werden, der den Kapitaleinsatz weitgehend ausgleicht oder sogar übersteigt. Diese Konstruktionen beschränken zugleich das Haftungsrisiko durch die Wahl von Gesellschaftsformen mit beschränkt haftenden Gesellschaftern. Dieses Verlustzuweisungsmodell ist insbesondere für Bezieher hoher sonstiger Einkommen von Interesse, weil die Steuerersparnis mit der Höhe der individuellen Steuerprogression ansteigt. Diese Konstruktionen haben sich die bisherige Praxis zunutze gemacht, die auch beim beschränkt haftenden Gesellschafter Verluste über die Aufzehrung des Kapitalkontos hinaus zuließ. Gegen diese Verwaltungspraxis sind zunehmend systematische Bedenken geäußert worden und auch der Bundesfinanzhof hat ihre Überprüfungsbedürftigkeit zum Ausdruck gebracht. Die früheren und die auch jetzt noch bestehenden Möglichkeiten, Betriebsausgaben z. B. durch erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen vorzuverlagern, haben zwar eine Funktion beim Wiederaufbau geleistet, doch ist diese Bedeutung — von einigen fortbestehenden Ausnahmesituationen abgesehen — zurückgetreten. Deshalb haben bereits die Steuerreformkommission 1971

Druck: Bonner Universitäts-Buchdruckerei, 5300 Bonn
Alleinvertrieb: Verlag Dr. Hans Heger, Postfach 20 08 21, Herderstraße 56, 5300 Bonn 2, Telefon (02 28) 36 35 51

und der Bundesrat in einer Entschließung aus dem Jahre 1977 auf gesetzgeberische Maßnahmen gedrungen. Der Gesetzgeber ist diesen Anregungen durch Einfügung der allgemeinen Verlustklausel gefolgt. Darüber hinaus schlägt die Bundesregierung mit dem vorliegenden Gesetzentwurf eine Beschränkung des Verlustausgleichs auf den individuellen Haftungsumfang vor; Verlustzuweisungen über 100 v. H. können danach allenfalls mit späteren Gewinnen aus dieser Beteiligung ausgeglichen werden.

2. Nach dem neuen Körperschaftsteuerrecht bleibt die auf ausgeschüttete Gewinne erhobene Körperschaftsteuer von 36 v. H. definitiv, soweit sie an nichtanrechnungsberechtigte Anteilseigner ausgeschüttet werden. Damit soll sichergestellt werden, daß in diesen Fällen ein als angemessen angesehener Teil des im Inland erwirtschafteten und ausgeschütteten Gewinns zum allgemeinen Steueraufkommen beiträgt, wie dies auch bei den verbreiteteren Systemen einer Teilanrechnung oder erst recht beim sogenannten klassischen System, das keine Anrechnung von Körperschaftsteuer kennt, der Fall ist. In der letzten Zeit wurde beobachtet, daß einzelne Betroffene bemüht sind, dieser Wirkung durch anderweitige Rechtsgestaltung auszuweichen. Dies kann in der Weise geschehen, daß z. B. eine ausländische Muttergesellschaft den Eigenkapitalanteil ihrer deutschen Tochtergesellschaft besonders gering hält und die nötige Kapitalzufuhr in den für Fremdkapital typischen Formen vollzieht. Nach geltendem Recht kann die Körperschaftsteuer im Hinblick auf spätere Ausschüttungen sowohl über gewinnabhängige Finanzierungsformen (wie die stille Gesellschaft oder das partiarische Darlehen) als auch über festverzinsliche Finanzierungsformen (wie das einfache Darlehen) vermieden werden. Die Regierungsvorlage sieht insoweit eine sogenannte kleine Lösung vor, die sich auf gewinnabhängige Finanzierungsformen beschränkt, während der Bundesrat in seiner Stellungnahme die sogenannte große Lösung unter Einschluß festverzinslicher Finanzierungsformen anstrebt.

3. Die Erfahrungen mit dem neuen § 39 KStG waren überwiegend negativ. Er erfüllt seine Funktion, die Sicherstellung der einmaligen Besteuerung bei Veräußerungsgewinnen, nicht vollständig. Die Vorschrift behindert außerdem den Erwerb von Beteiligungen durch Steuerinländer von Steuerausländern in unangemessener Weise. Die Bundesregierung schlägt in dem neuen § 50 c EStG in dem für erforderlich gehaltenen Umfang eine Ersatzregelung vor, durch die eine einkommensmindernde Wirkung einer ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung oder eines ausschüttungsbedingten Veräußerungsverlustes in anderer Weise ausgeschlossen wird.

4. Schließlich will die Regierungsvorlage einen weiteren Beitrag zum Abbau einer Doppelbesteuerung ausländischer Einkünfte leisten, soweit dies durch einseitige nationale Gesetzgebung möglich und vertretbar ist.

Der Ausschuß war bemüht, in der ihm in Anbetracht einer Häufung von ebenfalls bedeutsamen Gesetzesvorlagen gegen Ende der Wahlperiode verbliebenen Zeit zur Lösung dieser allseits gesehenen Probleme seinen Beitrag zu leisten. Nicht in allen Punkten wurde die volle Gesetzgebungsreife erreicht; dies gilt insbesondere für das Problem der Körperschaftsteuervermeidung bei Ausschluß vom neuen Anrechnungsverfahren und weitergehenden Überlegungen zur Ausschaltung von Doppelbesteuerungen; insoweit machen vorgeschlagene Entschließungen den fortbestehenden Wunsch nach Lösungen deutlich. Auch die Regelung zur Beschränkung des negativen Kapitalkontos wirft weiterhin Probleme hinsichtlich der Vollständigkeit des gesetzgeberischen Instrumentariums und der Voraussehbarkeit möglicher Reaktionen der Abschreibungsbranche auf. Nach jahrelangen Diskussionen sind insoweit jedoch gesetzgeberische Maßnahmen überfällig, um extreme Gestaltungsmöglichkeiten einzuschränken, die gesellschaftspolitische Ziele verfälschen und zu gesamtwirtschaftlich unvernünftigen Ergebnissen, über deren Ausmaß keine Klarheit besteht, geführt haben. Der Ausschuß geht davon aus, daß die neuen Regelungen in ihrer Wirkung sorgfältig beobachtet werden müssen und daß die Notwendigkeit ergänzender gesetzgeberischer Maßnahmen nicht auszuschließen ist.

Im einzelnen schlägt der Ausschuß zu den vier Problemkreisen folgendes vor:

1. Die Konzeption der Bundesregierung für eine Beschränkung des Verlustabzuges auf den Haftungsbetrag soll in einer redaktionell überarbeiteten Fassung übernommen werden. Der Ausschuß hat sich eingehend mit Bedenken und Anregungen befaßt, denen die Befürchtung gemeinsam ist, daß traditionellen Gesellschaften der erfaßten Arten, insbesondere typische Familien-Kommanditgesellschaften, mittelbar Nachteile erwachsen könnten, und daß das Abgrenzungskriterium der Haftung zu eng gesehen wird. In den Beratungen wurde klargestellt, daß sogenanntes Sonderbetriebsvermögen einzelner Gesellschafter Kapital im Sinne der sofortigen Verrechenbarkeit von Verlusten darstellt. Dies gilt auch für Darlehen, die ein Gesellschafter der Gesellschaft gewährt. Im übrigen hielt der Ausschuß an der Konzeption fest, nur das Haftungskapital zu berücksichtigen, das der Eintragung im Handesregister entspricht und tatsächlich geleistet oder mit dessen Inanspruchnahme ernstlich zu rechnen ist. Abgelehnt wurde danach insbesondere die Berücksichtigung von bisher nicht in Anspruch genommenen Bürgschaften oder anderen Sicherungen, die ein Gesellschafter für von der Gesellschaft aufgenommene Darlehen gibt, als erweitertes Verlustzuweisungspotential. Neben geminderten Kontrollmöglichkeiten war hierfür die Befürchtung entscheidend, daß ein Abgehen vom klaren Prinzip des gesellschaftsrechtlichen Haftungsrahmens neue unerwünschte Gestaltungsmöglichkeiten eröffnen würde.

   Im Ausschuß bestand Einvernehmen darüber, daß die steuerliche Erfassung von Einkünften gemäß

§ 39 AO beim Treugeber durch die Regelung des § 15 a EStG nicht berührt wird.

Der Ausschuß hat die vom mitberatenden Wirtschaftsausschuß aufgeworfene Frage, ob die Verlustausgleichsmöglichkeiten nach § 15 a EStG in der Weise erweitert werden können, daß ein Kommanditist den ihm zuzurechnenden Verlust der KG auch bis zur Höhe zusätzlicher Mittel mit seinen sonstigen Einkünften ausgleichen kann, die er der Gesellschaft in einem späteren Wirtschaftsjahr über seine Beteiligung hinaus zuführt, geprüft, jedoch aus folgenden Gründen verneint. Durch § 15 a EStG wird die Möglichkeit, Verluste mit anderen positiven Einkünften zu verrechnen, bei beschränkt haftenden Unternehmern grundsätzlich auf den Haftungsbetrag begrenzt. In den vom Wirtschaftsausschuß angesprochenen Fällen kann der Kommanditist daher bereits nach der vorgeschlagenen Regelung die Anteile am Verlust der KG in vollem Umfang mit anderen positiven Einkünften verrechnen, wenn er bis zum Ende des Wirtschaftsjahres, in dem die fraglichen Verluste entstehen, den Haftungsbetrag auf die entsprechende Höhe bringt. Da die Verluste eines Wirtschaftsjahres sich in der Regel schon im Verlaufe des Wirtschaftsjahres in der mutmaßlichen Höhe abzeichnen, kann der Kommanditist daher durch eigene Disposition die volle Verrechenbarkeit dieser Verluste erreichen. Würde hingegen nach der Anregung des Wirtschaftsausschusses auch auf die künftige Höhe des Haftungsbetrages abgestellt, wäre die systematische Grundlage des § 15 a EStG (Verlustverrechnung nach Maßgabe des Haftungsbetrags am Bilanzstichtag) verlassen. Dadurch würde bei beschränkt haftenden Unternehmern wieder die Möglichkeit eröffnet, die durch das Gesetz verschlossen werden soll, nämlich Verluste, die über den Haftungsbetrag am Bilanzstichtag hinausgehen und die den Steuerpflichtigen im Jahr der Entstehung des Verlusts im Regelfall weder rechtlich noch wirtschaftlich belasten, steuermindernd geltend zu machen. Die gesetzliche Regelung würde dann — auch unter dem Gesichtspunkt von Manipulationsmöglichkeiten — weitgehend wirkungslos. Die Anregung des Wirtschaftsausschusses kann daher nicht in das Gesetz übernommen werden. Dagegen spricht auch die unvermeidbare Kompliziertheit einer solchen Regelung.

Zu überdenken waren die Überleitungsvorschriften, nachdem der ursprünglich vorgesehene Stichtag, der 10. Oktober 1979 (Tag des Kabinettsbeschlusses), nicht mehr in das Jahr der Gesetzesverkündung fallen wird. Zur Vermeidung einer verfassungsrechtlich problematischen echten Rückwirkung wurde nunmehr der 31. Dezember 1979 als Stichtag gewählt. Der Ausschuß hat sich jedoch dafür entschieden, auch im gewerblichen Bereich keine mehrjährige Übergangszeit zu gewähren, wenn der Betrieb zwischen den beiden Stichtagen eröffnet worden ist.

2. Der Ausschuß hat die steuerlichen Probleme der Fremdfinanzierung von Kapitalgesellschaften durch nichtanrechnungsberechtigte Anteilseigner eingehend erörtert. Es wurde festgestellt, daß diese Anteilseigner ihrer Kapitalgesellschaft in zahlreichen Fällen in übersteigertem Maße Fremdkapital zugeführt haben. Im Hinblick auf die große Bedeutung für einen ungestörten Wettbewerb und für die Sicherung des Steueraufkommens hält der Ausschuß eine gesetzliche Regelung für erforderlich, welche einen Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten ausschließt und über die krassen Fälle hinausgeht, in denen schon nach geltendem Recht Fremdkapital steuerlich nicht anzuerkennen ist. Aus diesem Grund ist der Ausschuß der Ansicht, daß gegenüber der von der Bundesregierung vorgeschlagenen kleinen Lösung eine umfassendere Lösung (sogenannte große Lösung) erforderlich ist. Die vom Bundesrat vorgeschlagene Erweiterung des Regierungsentwurfs auf die sog. große Lösung wirft jedoch weitere schwierige Fragen auf, die angesichts der Kürze der zur Verfügung stehenden Beratungszeit in der laufenden Legislaturperiode nicht mehr befriedigend gelöst werden konnten. Die Bundesregierung soll deshalb ersucht werden, zu Beginn der nächsten Legislaturperiode, spätestens bis zum 31. Dezember 1981, einen Gesetzentwurf vorzulegen, der das Problem der Fremdfinanzierung von Kapitalgesellschaften durch ihre nichtanrechnungsberechtigten Anteilseigner gegenüber der jetzt vorgeschlagenen sog. kleinen Lösung umfassender regelt. Danach können Kapitalgesellschaften, die durch außergewöhnliche Finanzierungspraktiken Körperschaftsteuer zu vermeiden suchen, schon für das Jahr 1981 nicht mehr auf den unveränderten Fortbestand des geltenden Steuerrechts vertrauen. Die Verwaltung kann schon jetzt unter dem Gesichtspunkt des Mißbrauchs von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts derartige Konstruktionen überprüfen.

3. Der Ausschuß ist dem Konzept der Bundesregierung gefolgt, den bisherigen § 39 KStG durch eine Vorschrift im Einkommensteuergesetz zu ersetzen, die die einkommensmindernde Wirkung von ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibungen oder Veräußerungsverlusten für zehn Jahre ausschließt, wenn der Anteilserwerb von einem nicht anrechnungsberechtigten Anteilseigner erfolgt. Die vorgeschlagene Fassung des § 50 c Abs. 1 EStG soll noch stärker als die Regierungsvorlage verdeutlichen, daß diese Rechtsfolge nur eintreten soll, soweit der Ansatz des niedrigeren Teilwerts oder der Verlust nur auf Gewinnausschüttungen zurückgeführt werden kann.

4. Der Ausschuß empfiehlt ferner, den von der Bundesregierung vorgeschlagenen Beitrag zur wirkungsvolleren Vermeidung von Doppelbesteuerung zu übernehmen. Der Ausschuß hat außerdem die diesbezüglichen Vorschläge des Bundesrates in die Beratung einbezogen, sich jedoch den Standpunkt der Bundesregierung zu eigen gemacht, hinsichtlich der Anrechnung ausländischer Steuern bei der Gewerbesteuer allerdings nur mehrheitlich. Der Ausschuß hat auf Grund weiterer ihm bekanntgewordener Fälle

von möglicher Doppelbesteuerung Prüfungsaufträge erteilt; der wichtigste soll durch die zweite Entschließung auch vom Plenum bekräftigt werden.

Die vom Ausschuß vorgeschlagenen Änderungen betreffen, soweit sie über eine redaktionelle Überarbeitung der vorgenannten Lösungsvorschläge hinausgehen, im wesentlichen

— die Auswirkungen der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Aktivierung der Umsatzsteuer bei Anzahlungen (Artikel 1 Nr. 1 a und Artikel 2 a),

— die Klarstellung, daß die Bildung von Sonderbetriebsvermögen auch bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und aus selbständiger Arbeit möglich ist (Artikel 1 Nr. 3 und 5),

— eine Vereinfachungsregelung im Zerlegungsverfahren des Gewerbesteuergesetzes (Artikel 2 b),

— die vom Bundesrat vorgeschlagenen Klarstellungen von aufgetretenen Auslegungsschwierigkeiten im Rahmen der Abgabenordnung (Artikel 10 a).

Das Gesetz in der so geänderten Fassung fand in der Schlußabstimmung des Ausschusses einstimmig Zustimmung.

Es ist noch auf eine Besonderheit hinzuweisen, die sich aus der schnellen Folge mehrerer Steueränderungsgesetze zum Ende dieser Wahlperiode ergeben. Die vom Ausschuß vorgeschlagenen Fassungen bauen in ihren Gliederungen und Überleitungsvorschriften (insbesondere § 52 EStG) jeweils auf das zuvor vom Bundestag in Zweiter und Dritter Beratung verabschiedete Änderungsgesetz auf. Wird im weiteren Verfahren eines der Gesetze abgelehnt oder erfahren einzelne Gesetze durch die Anrufung des Vermittlungsausschusses eine Verzögerung mit der Folge einer späteren Verkündung im Bundesgesetzblatt als es der Reihenfolge der ersten Beschlußfassungen im Bundestag entspräche, so kann eine redaktionelle Überarbeitung der Gliederungs- und Überleitungsvorschriften erforderlich werden. Im vorliegenden Falle könnte etwa durch eine Ablehnung der Anträge des Vermittlungsausschusses zum Gesetz zur Neuregelung der Einkommensteuer der Land- und Forstwirtschaft ein solcher Fall eintreten mit der Folge, daß in dem mit diesem Bericht vorgelegten Entwurf in Artikel 1 die Nummer 9 a und in Nummer 13 die Buchstaben f und n gegenstandslos würden. Da diese Änderungsnotwendigkeiten offensichtlich sind, könnte und müßte eine Berichtigung gegebenenfalls in dem für derartige Fälle verfügbaren Verfahren nach § 59 Abs. 4 GGO II unter Einwilligung der Präsidenten des Bundestages und des Bundesrates erfolgen.

II. Einzelbegründung

Zu Artikel 1 (Einkommensteuergesetz)

Zu Nummer 1 a (§ 5 Abs. 3 Satz 2)

Der Bundesfinanzhof hat in dem Urteil vom 26. Juni 1979 — VIII R 145/78 (BStBl. II S. 625) entschieden, daß die Umsatzsteuer auf Anzahlungen nach § 20 UStG 1967 nicht aktiviert werden darf und die erhaltene Anzahlung mit dem vollen Betrag, ohne Abzug der Umsatzsteuer auf die Anzahlung, zu passivieren ist. Aus den Grundsätzen der Bilanzierung schwebender Geschäfte und dem Charakter der Umsatzsteuer ergibt sich jedoch, daß die Umsatzsteuer auf erhaltene Anzahlungen erfolgsneutral zu behandeln ist. Diese Auffassung hat u. a. auch der Hauptfachausschuß des Instituts der Wirtschaftsprüfer in seiner Stellungnahme 1/1980 (die Wirtschaftsprüfung 1980 S. 80) vertreten.

Während das BFH-Urteil für die Rechtslage nach dem UStG 1967 kaum Auswirkungen auf die steuerliche Gewinnermittlung hatte, da die Ist-Versteuerung nur für Kleinunternehmer galt, würde die Anwendung der Urteilsgrundsätze auf Anzahlungen nach dem UStG 1980 zu einem sehr hohen Steuerausfall führen, der auf etwa 6 Mrd. DM geschätzt wird, weil nach dem UStG 1980 für erhaltene Anzahlungen die Ist-Versteuerung als Regelfall gilt. Die vom Ausschuß vorgeschlagene Änderung soll dieses Haushaltsrisiko verhindern.

Zu Nummer 3 (§ 13 Abs. 5)

§ 15 a EStG ist im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und aus selbständiger Arbeit sinngemäß anzuwenden. § 15 a EStG geht nach seiner Gesamtkonstruktion davon aus, daß bei Personengesellschaften auch das sog. Sonderbetriebsvermögen — das sind im wesentlichen Wirtschaftsgüter, die die Gesellschafter der Gesellschaft zur Nutzung überlassen haben, sowie Gesellschafterdarlehen — in den steuerlichen Betriebsvermögensvergleich der Mitunternehmerschaft einzubeziehen sind. Im Schrifttum sind wegen des Fehlens einer dem § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG entsprechenden Vorschrift in den §§ 13 und 18 EStG in letzter Zeit Zweifel geäußert worden, ob das Sonderbetriebsvermögen außerhalb des Bereichs der gewerblichen Einkünfte auch im Bereich der Land- und Forstwirtschaft und der selbständigen Arbeit anzuerkennen ist. Die sinngemäße Anwendung des § 15 a EStG im Rahmen dieser Einkunftsarten impliziert aber, daß es bei diesen Einkunftsarten Sonderbetriebsvermögen gibt. Durch eine entsprechende Ergänzung des § 13 und des § 18 EStG soll dies klargestellt werden. Nach der klarstellenden Änderung kann nicht mehr ernstlich bezweifelt werden, daß auch die Wirtschaftsgüter selbst, für deren Überlassung die Vergütung gezahlt wird, gemäß § 4 Abs. 1 EStG Betriebsvermögen sind.

Zu Nummer 4 (§ 15 a)

Nach § 15 a Abs. 1 Satz 2 und 3 sind unter bestimmten Voraussetzungen Verluste auch ausgleichsfähig, wenn sie beim Kommanditisten zu einem negativen Kapitalkonto führen. Voraussetzung ist u. a., daß die Haftung auf Grund einer namentlichen Eintragung des Kommanditisten in das Handelsregister besteht. Es haben sich Zweifel ergeben, ob die Formulierung im Regierungsentwurf außer

der Haftung kraft Handelsregistereintragung nicht auch andere Haftungslagen begünstigt, insbesondere die Haftung auf Grund „handelsüblicher Kundmachung" (§ 172 Abs. 4 HGB). Diese Zweifel sollen durch die vom Ausschuß vorgeschlagene Formulierung ausgeräumt werden, weil nur die durch handelsregisterliche Eintragung dokumentierte Haftung unter den übrigen Voraussetzungen als Maßstab für eine erweiterte Verlustverrechnung vertretbar erscheint.

Nach § 15 a Abs. 5 EStG gelten die für die Kommanditisten maßgebenden Grundsätze (Absätze 1 bis 4) sinngemäß für andere Unternehmer, soweit ihre Haftung der eines Kommanditisten vergleichbar ist. Diese Aussage wird durch Aufzählung der wichtigsten hier gemeinten Fallgruppen konkretisiert.

Zu Nummer 5 (§ 18 Abs. 5)

Vgl. die Erläuterungen zu Nummer 3.

Zu Nummer 6 (§ 20)

Es handelt sich um eine Folgeänderung aus der Nichtübernahme der Ergänzung des § 8 Abs. 3 KStG (vgl. zu Artikel 2 Nr. 1). Durch die in Buchstaben a bis c des Regierungsentwurfs vorgesehenen Einfügungen in § 20 EStG sollte klargestellt werden, daß auch die nach § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG als verdeckte Gewinnausschüttungen geltenden Leistungen einer Kapitalgesellschaft zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören. Nachdem § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG nicht in den Gesetzentwurf aufgenommen wird, können die damit zusammenhängenden Ergänzungen des § 20 EStG entfallen, weil schon der geltende Wortlaut des § 20 EStG sicherstellt, daß verdeckte Gewinnausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören.

Aus Gründen der Übersichtlichkeit hielt es der Ausschuß für zweckmäßig, die in Buchstabe d des Regierungsentwurfs enthaltene Ergänzung nicht am Ende des § 20 Abs. 1, sondern unmittelbar an § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG anzufügen.

Zu Nummer 7 (§ 21 Abs. 1)

Für den Bereich Vermietung und Verpachtung sollen die für gewerbliche Kommanditgesellschaften geltenden Vorschriften sinngemäße Anwendung finden, um sicherzustellen, daß Beteiligungen an vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaften steuerrechtlich so weit wie möglich Beteiligungen an gewerblichen Kommanditgesellschaften gleichgestellt werden.

Zu Nummer 11 (§ 50 c)

Die Änderung ist redaktioneller Art.

Nach § 50 c Abs. 1 Nr. 1 in der Fassung des Regierungsentwurfs sollen bei dem Erwerber von Anteilen an einer inländischen Kapitalgesellschaft Gewinnminderungen, die durch den Ansatz des niedrigeren Teilwerts oder durch Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme des Anteils entstehen, in bestimmten Fällen bei der steuerlichen Gewinnermittlung nicht berücksichtigt werden, soweit der Ansatz des niedrigeren Teilwerts oder der Verlust ausschließlich durch Gewinnausschüttungen bedingt ist. Durch die Worte „soweit . . . ausschließlich . . ." sollte deutlich gemacht werden, daß die Vorschrift nur anwendbar ist, soweit die Gewinnminderung nicht durch andere Gründe als durch eine Ausschüttung erklärt werden kann (vgl. Begründung des Regierungsentwurfs, Drucksache 8/3648 S. 24).

Nach Auffassung des Ausschusses bringt der vorgesehene Wortlaut den gewollten Regelungsinhalt nicht klar genug zum Ausdruck. Ist der Ansatz des niedrigeren Teilwerts oder ein Verlust auf mehrere Gründe zurückzuführen, trägt jeder dieser Gründe zu der Gewinnminderung bei. Die Gewinnminderung ist somit nicht ausschließlich durch den einen oder den anderen dieser Gründe bedingt.

Durch die vom Ausschuß vorgeschlagene Änderung des Absatzes 1 soll sichergestellt werden, daß die Vorschrift eine ihrer Zielsetzung entsprechende klare Aussage erhält, in der zugleich deutlich wird, in welcher Reihenfolge die einzelnen Gründe zu berücksichtigen sind.

Es ist die weitere Frage erörtert worden, ob die Anwendung des § 50 c EStG zu einer steuerlichen Doppelbelastung führen darf. Eine solche Doppelbelastung träte nach dem Gesetzentwurf ein, wenn der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft im Inland besteuert worden ist und bei dem Erwerber der Anteile eine Teilwertabschreibung oder ein Verlust aus der Veräußerung oder Entnahme des Anteils steuerlich nicht anerkannt würde. Um ein solches Ergebnis zu vermeiden, war die Anwendung des § 39 KStG ausdrücklich in den Fällen ausgeschlossen, in denen der Veräußerungsgewinn im Inland der Einkommensteuer oder der Körperschaftsteuer unterlegen hatte. In § 50 c hat die Bundesregierung dieses Tatbestandsmerkmal nicht übernommen. Sein Wegfall ist damit begründet worden, die bisherige Regelung habe zu Umgehungen geführt. Eine Lösung, bei der in jedem Fall die einmalige Besteuerung der vom Erwerber im Kaufpreis mitbezahlten Reserven der Kapitalgesellschaft gewährleistet ist, eine Zweifachbesteuerung aber nicht eintritt, scheitere an Nachweisschwierigkeiten (vgl. Drucksache 8/3648 S. 23). Um schwierige, wenn nicht gar erfolglose Sachverhaltsermittlungen der Finanzämter zu vermeiden, hat die Bundesregierung vorgeschlagen, eine zweimalige Besteuerung der in den Anteilen enthaltenen Reserven bei dem Veräußerer oder seinen Rechtsvorgängern und bei dem Erwerber hinzunehmen.

Auch der Ausschuß ist der Auffassung, daß eine Sachverhaltsaufklärung unterbleiben muß, wenn sie nur mit unverhältnismäßigem, für das Besteuerungsverfahren nicht tragbarem Verwaltungsaufwand durchzuführen wäre. Hier hat die Praktikabilität der Besteuerung auch unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten ausschlaggebendes Gewicht.

Nach Ansicht des Ausschusses würde eine zweimalige Besteuerung der vom Erwerber im Kaufpreis der

Anteile bezahlten Reserven aber zu einer von der Sache her nicht gerechtfertigten unbilligen Härte führen, soweit der Erwerber nachweist, daß die Reserven bereits der inländischen Besteuerung unterlegen haben. Insoweit wäre die Anwendung des § 50 c weder zur Vermeidung von Umgehungen erforderlich noch im Hinblick auf das System der einmaligen Besteuerung von Körperschaftsgewinnen gerechtfertigt. Der Ausschuß geht davon aus, daß die Finanzverwaltung bei entsprechendem Nachweis durch den Erwerber im Billigkeitswege dafür Sorge trägt, daß die Anwendung des § 50 c nicht zu einer Doppelbelastung führt.

Zu Nummer 13 (§ 52)

Die Regelungen enthalten die erforderlichen Anwendungsvorschriften unter Berücksichtigung des vom Deutschen Bundestag beschlossenen Steuerentlastungsgesetzes 1981 und des ebenfalls beschlossenen Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung des Einkommensteuergesetzes und anderer Gesetze. Der neu eingefügte Absatz 4 a stellt sicher, daß die Aktivierung der Umsatzsteuer auf Anzahlungen insbesondere auch für den Veranlagungszeitraum 1980 gilt. Absatz 20 a des Regierungsentwurfs, der die Anwendung des § 15 a EStG grundsätzlich erstmals für Verluste vorsah, die in dem nach dem 10. Oktober 1979 beginnenden Wirtschaftsjahr entstehen, ist geändert worden. Da die Verabschiedung des Gesetzes erst 1980 möglich ist, könnten unter Umständen gegen die o. a. Regelung verfassungsrechtliche Bedenken erhoben werden, weil sie in bestimmten Fällen zu einer echten Rückwirkung führen könnte. § 15 a EStG sollte deshalb grundsätzlich erstmals für Verluste gelten, die in dem nach dem 31. Dezember 1979 beginnenden Wirtschaftsjahr entstehen. Die unter Buchstabe i der Regierungsvorlage in Absatz 27 c enthaltene Anwendungsvorschrift ist als entbehrlich gestrichen worden.

Zu Artikel 2 (Körperschaftsteuergesetz)

Zu Nummer 1 (§ 8)

Nach eingehender Erörterung der steuerlichen Probleme, die mit der Fremdfinanzierung von Kapitalgesellschaften durch ihre nichtanrechnungsberechtigten Anteilseigner zusammenhängen, ist der Ausschuß zu dem Ergebnis gelangt, daß eine befriedigende Lösung nicht kurzfristig gefunden werden kann. So fehlt noch eine Regelung für die Fälle der Einschaltung unabhängiger Dritter, insbesondere konzernfremder Banken, über die eine Fremdfinanzierung geleitet werden kann. Andererseits wirft die vom Bundesrat befürwortete Einbeziehung von Gesellschafterdarlehen in die Regelung besondere Probleme auf, die in dieser Legislaturperiode nicht mehr befriedigend gelöst werden können. Dabei geht es vor allem um die Grenze, bei deren Überschreiten der Abzug von Zinsen, die an nichtanrechnungsberechtigte Anteilseigner gezahlt werden, steuerlich nicht anerkannt werden kann. Der Ausschuß schlägt deshalb die Streichung der Vorschrift in diesem Gesetzentwurf vor.

Der Ausschuß hält jedoch eine baldige gesetzliche Regelung der Probleme für notwendig. Das Verbot einer Anrechnung von Körperschaftsteuer für diejenigen Anteilseigner, die nicht zur deutschen Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer heranzuziehen sind oder deren Steuer mit dem Steuerabzug abgegolten ist, darf nicht — wie es bereits in erheblichem Umfang geschieht — auf dem Wege der Fremdfinanzierung der Kapitalgesellschaften umgangen werden. Die Gewinne von Kapitalgesellschaften müssen vielmehr einmal mit einer deutschen Steuer vom Einkommen belastet sein. An diesem im KStG zum Ausdruck gelangten Grundsatz hat sich die zu erarbeitende Lösung sowohl aus Gründen der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung als auch zur Sicherung des Steueraufkommens zu orientieren. Die vorgeschlagene Entschließung (2 a der Beschlußempfehlung) ersucht die Bundesregierung um Vorlage eines entsprechenden Gesetzentwurfes bis spätestens Ende 1981.

Zu Nummer 2 (§ 26)

Im Zusammenhang mit der Beratung dieser Gesetzesänderung beschloß der Ausschuß auf Anregung der CDU/CSU-Fraktion einvernehmlich, die Entschließung 2 b der Beschlußempfehlung vorzuschlagen. Dem liegt folgende Gesetzeslage zugrunde:

Bei Ausschüttungen ausländischer Tochter- oder Enkelgesellschaften macht § 26 Abs. 2, 3 und 5 KStG die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuern unter anderem davon abhängig, daß die Tochter- oder Enkelgesellschaft ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus Tätigkeiten, die unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 des Außensteuergesetzes (AStG) fallen, oder aus unter § 8 Abs. 2 AStG fallenden Beteiligungen bezieht. Ist diese Voraussetzung nicht erfüllt, so findet also bei der deutschen Besteuerung ausgeschütteter Gewinne eine ausländische Körperschaftsteuer keine Berücksichtigung. Werden dagegen in diesen Fällen die Gewinne nicht ausgeschüttet, sondern in der ausländischen Gesellschaft thesauriert, so kommt zwar die Zugriffsbesteuerung nach §§ 7 ff. AStG in Betracht; dabei kann aber eine ausländische Körperschaftsteuer gemäß § 12 AStG angerechnet werden. Dieser Unterschied in den beiden Regelungen kann dazu führen, daß Gewinne nicht in das Inland ausgeschüttet, sondern im Ausland thesauriert werden.

Die Anknüpfung in § 26 KStG an die Regelung des § 8 AStG führt im Verhältnis zu Entwicklungsländern auch dazu, daß für das Quasi-Schachtelprivileg nach innerstaatlichem Recht (§ 26 Abs. 3 KStG) und das Schachtelprivileg nach den Doppelbesteuerungsabkommen, soweit sie bestehen, unterschiedliche Voraussetzungen gelten.

Eine Änderung der Rechtslage ist nicht ohne eine gründliche Prüfung möglich. Dabei ist insbesondere auch zu gewährleisten, daß sich keine unerwünschten Rückwirkungen auf das Schachtelprivileg nach dem deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen ergeben, da dieses an die Voraussetzun-

gen des § 26 KStG anknüpft. Außerdem ist auch zu prüfen, ob entwicklungspolitische Gesichtspunkte einer Änderung entgegenstehen.

Zu Nummer 6 (§ 54)

Die Neufassung des Absatzes 9 ist ausschließlich redaktioneller Art. Sie trägt einerseits dem Umstand Rechnung, daß der Ausschuß den Vorschlag der Bundesregierung zur Ergänzung des § 8 Abs. 3 KStG nicht aufgegriffen hat (vgl. zu Nummer 1); andererseits dient sie der Anpassung an die Änderungen, die durch den vom Ausschuß beratenen Entwurf eines Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung des Einkommensteuergesetzes und anderer Gesetze (vgl. Drucksache 8/4007) eintreten werden.

Die vorgesehene Ergänzung des Absatzes 10 steht im Zusammenhang mit der Aufhebung des § 39 KStG. Der Regierungsentwurf bestimmt, daß die Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals, die auf Grund des § 39 KStG umgegliedert und noch nicht durch Gewinnausschüttungen verbraucht sind, nach der Aufhebung des § 39 KStG wieder den Eigenkapitalteilen zugeführt werden sollen, in denen sie vor der Umgliederung enthalten waren. Die Vorschrift enthält keine Aussage darüber, wie bei der Rückgliederung zu verfahren ist, wenn die ursprüngliche Umgliederung aus mehreren Eigenkapitalanteilen erfolgt war und der umgegliederte Betrag durch zwischenzeitliche Ausschüttungen teilweise verbraucht ist.

Die Ergänzung des Absatzes 10 soll klarstellen, daß die Rückgliederung nach dem Verhältnis vorzunehmen ist, in dem die Teilbeträge vor der Umgliederung zueinander standen. Dieses Ergebnis entspricht den Grundsätzen, die für die ursprüngliche Umgliederung nach § 39 KStG galten. Eine sachlich nicht gerechtfertigte Besserstellung oder Schlechterstellung der Beteiligten wird auf diese Weise vermieden.

Zu Artikel 2 a (Bewertungsgesetz)

Die §§ 98 a und 109 BewG werden zur Erhaltung der 1977 erreichten übereinstimmenden Rechtslage im Bewertungsrecht und bei der Ertragsbesteuerung (vgl. Artikel 6 Nr. 12 und 13 EGAO) der Erweiterung des § 5 Abs. 3 Satz 2 EStG angepaßt (vgl. Artikel 1 Nr. 1 a).

Zu Artikel 2 b (Gewerbesteuergesetz)

Um die Änderung und Berichtigung von Gewerbesteuer-Zerlegungsbescheiden in Fällen von geringer Bedeutung zu vereinfachen, schlägt der Ausschuß eine Neufassung des § 34 Abs. 3 GewStG vor. Danach ist in den Fällen, in denen sich der Zerlegungsanteil einer Gemeinde durch die Änderung oder Berichtigung um nicht mehr als 20 DM erhöht oder ermäßigt, der Betrag der Erhöhung oder Ermäßigung bei der Geschäftsleitungsgemeinde zu berücksichtigen. Befindet sich die Geschäftsleitung im Ausland, ist der Änderungsbetrag bei der Gemeinde anzusetzen, in der sich die wirtschaftlich bedeutendste der zu berücksichtigenden Betriebsstätten befindet. Auf diese Weise können unbedeutende Nachforderungen oder Erstattungen von Gewerbesteuer vermieden werden.

Die bisher in § 34 Abs. 3 GewStG enthaltene Vereinfachungsregelung für die Fälle der Erhöhung von Zerlegungsanteilen im Rechtsbehelfsverfahren hat keine große Bedeutung erlangt. Der Ausschuß hält deshalb an dieser Regelung nicht fest, zumal die Neufassung des § 34 Abs. 3 GewStG weitgehend auch derartige Fälle einbezieht.

Der Ausschuß verkennt nicht, daß die beschlossene Vereinfachungsregelung eine gewisse Mehrarbeit für die Finanzämter derjenigen Bundesländer bedeuten kann, die die Gewerbesteuer-Zerlegungsanteile im automatisierten Besteuerungsverfahren noch nicht speichert. Der Ausschuß ist jedoch der Ansicht, daß dieser Mehraufwand im Hinblick auf die Vereinfachung des Verfahrens für die Gemeinden und die Gewerbesteuerpflichtigen für eine Übergangszeit in Kauf genommen werden kann, bis auch diese Bundesländer zu einer Speicherung der Zerlegungsanteile übergehen.

Da die Neuregelung eine Umstellung des Verwaltungsverfahrens erfordert, soll sie erst auf Änderungen oder Berichtigungen von Zerlegungsbescheiden anzuwenden sein, die nach dem 31. Dezember 1980 erfolgen.

Zu Artikel 3 (Berlinförderungsgesetz)

Vgl. die Erläuterungen zu Artikel 1 Nr. 13.

Zu Artikel 7 (Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Auslandsinvestitionen der deutschen Wirtschaft)

Vgl. die Erläuterungen zu Artikel 1 Nr. 13.

Zu Artikel 10 a (Abgabenordnung)

Zur Anwendung der Abgabenordnung 1977 sind von der Rechtsprechung in einer Reihe von Punkten Zweifel an der bisherigen Rechtsauslegung und Rechtsanwendung erhoben worden. Der Bundesrat hat einstimmig beschlossen, zur Klärung der Rechtslage die Änderung oder Ergänzung von vier Vorschriften (§§ 46, 155, 162, 287 AO) anzuregen. Der Finanzausschuß hat sich ohne Gegenstimmen den Vorschlägen des Bundesrates angeschlossen. Die Bundesregierung hat keine grundsätzlichen Bedenken erhoben. Die Prüfung der Auswirkung der Änderung der §§ 155, 162 AO war zwar von der Bundesregierung noch nicht abgeschlossen worden; der Finanzausschuß hat angesichts der ausführlichen Begründung des Bundesrates keinen Anlaß gesehen, der Neufassung der Vorschriften nicht zuzustimmen.

Zu Nummer 1 (§ 46 Abs. 6)

Mit der Neufassung des § 46 Abs. 6 AO wird klargestellt, daß vor Entstehen eines Steueranspruchs ein Pfändungs- und Überweisungsbeschluß nicht erlas-

sen werden darf. Um mit dieser Vorschrift nicht nur gerichtliche Beschlüsse zu erfassen, sondern auch die von der Verwaltung erlassenen Pfändungs- und Einziehungsverfügungen einzubeziehen, hat der Finanzausschuß eine entsprechende Änderungsanregung zum Bundesratsvorschlag aufgenommen.

Zu Nummern 2 und 3 (§§ 155 und 162)

Die Änderung des § 155 sowie die Ergänzung des § 162 dienen der Erleichterung und Beschleunigung des Steuerfestsetzungsverfahrens. Bei dem Erlaß von Steuerbescheiden müssen häufig Besteuerungsgrundlagen berücksichtigt werden, die in einem anderen Festsetzungs- oder Feststellungsverfahren zu ermitteln sind (Grundlagenbescheide). Durch die Ergänzung des § 162 wird klargestellt, daß in einem Folgebescheid gesondert festzustellende Besteuerungsgrundlagen mit geschätzten Beträgen angesetzt werden können. Wird der Grundlagenbescheid später wirksam, so ist der Folgebescheid zu ändern oder aufzuheben (§ 175 Nr. 1 AO).

Zu Nummer 4 (§ 287)

Das Bundesverfassungsgericht hat entschieden, daß nach Artikel 13 Abs. 2 GG für die Durchsuchung zum Zwecke der Pfändung beweglicher Sachen, außer bei Gefahr im Verzug, stets eine richterliche Anordnung erforderlich ist. Durch § 287 Abs. 4 AO wird bestimmt, daß für eine solche Anordnung nicht das sonst mit Abgabensachen befaßte Finanzgericht, sondern das Amtsgericht zuständig sein soll, in dessen Bezirk die Durchsuchung vorgenommen werden soll. Diese Regelung entspricht der Zuständigkeitsregelung bei Durchsuchungen durch den Gerichtsvollzieher (§ 758 ZPO).

Bonn, den 10. Juni 1980

Dr. Spöri **Dr. Kreile**

Berichterstatter